



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 465/2023

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUIZA S. A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 20 días del mes de diciembre de 2023, los magistrados Morales Saravia (presidente), Gutiérrez Tiese, Domínguez Haro, Monteagudo Valdez y Ochoa Cardich han emitido la presente sentencia. La magistrada Pacheco Zerga (vicepresidenta) emitió voto singular, que se agrega. Los magistrados intervinientes firman digitalmente en señal de conformidad con lo votado.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Compañía Minera Santa Luisa S.A. contra la resolución 6, de fecha 8 de mayo de 2019¹, expedida por la Segunda Sala Constitucional Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de amparo de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 13 de agosto de 2018, la Compañía Minera Santa Luisa S.A. interpone demanda contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)², con el objeto que ordene retrotraer las cosas al estado anterior a la afectación de sus derechos constitucionales a un procedimiento sin dilaciones indebidas, al plazo razonable, de propiedad, y de los principios de no confiscatoriedad tributaria, de igualdad en materia tributaria, de razonabilidad y de acceso a la jurisdicción, producida por la demora arbitraria en resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario, conducta que viene devengando la aplicación indebida de intereses moratorios a la presunta deuda tributaria que se le imputa. Por ello, solicita que se declare la inaplicación del cómputo de intereses moratorios que se habrían generado por la capitalización de intereses efectuada hasta el 31 de diciembre de 2005, en relación con la deuda tributaria por concepto de Impuesto General a la Ventas de enero y marzo de 2005 (resoluciones de determinación 012-003-0012953, 012-003-0012922, 012-003-0042461 y

¹ Foja 328.

² Foja 248.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUIZA S. A.

012-003-0042463) y multas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2005 (resoluciones de multa 012-002-0012274, 012-002-0012276, 012-002-0012279, 012-002-0012277, 012-002-0012278, 012-002-0012280, 012-002-0012281, 012-002-0012282, 012-002-0012283, 012-002-0023281, 012-002-0023282, 012-002-0023283 y 012-002-0023284).

Asimismo, solicita que se inaplique el cómputo de los intereses moratorios generados por concepto del Impuesto a la Renta del año 2005, Impuesto General a las Ventas de enero y marzo de 2005, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de septiembre y noviembre de 2005, y multas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2005, considerando la suspensión de intereses establecida en los artículos 6 del Decreto Legislativo 981, artículo 7 de la Ley 3023 y artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, por lo que no deberán computarse los intereses moratorios devengados respecto de las resoluciones de determinación (012-003-0012948, 012-003-0012953, 012003-0012922, 012-003-0012932, 012-003-0012933 y 012-003-0045631) y multa (012-002-0012268, 012-002-0012274, 012-002-0012276, 012-002-0012279, 012-002-0012277, 012-002-0012278, 012-002-0012280, 012-002-0012281, 012-002-0012282, 012-002-0012283, 012-002-0012286, 012-002-0023281, 012-002-0023282, 012-002-0023283 y 012-002-0023284), desde el inicio del décimo mes contado a partir de la fecha presentación del recurso de reclamación y hasta la fecha de notificación de la Resolución de Intendencia 0150140007955; desde el inicio del décimo tercer mes contado a partir de la fecha de presentación del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia 0150140007955 hasta la fecha de notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal 672-3-2011; desde el noventa y un día hábil contado desde la fecha en que fueron devueltos los actuados del Tribunal Fiscal a la Sunat hasta la fecha en que se le notificó la Resolución de Intendencia 0150140010338, que dio cumplimiento a la RTF 672-3-2011; y desde la emisión de la Resolución de Intendencia 0150140010338, hasta la fecha de notificación de los nuevos valores notificados como resultado de la segunda fiscalización.

Asimismo, solicita la reliquidación de la deuda tributaria por concepto de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

IGV de enero y marzo de 2005, y de las resoluciones de multa impuestas por la infracción del artículo 178.1 del TUO de Código Tributario por el IGV de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre y octubre de 2005, a fin de que se excluyan los intereses capitalizados hasta el 31 de diciembre de 2005 y se disponga la devolución de los montos abonados, más los intereses legales devengados hasta la fecha de su devolución efectiva. Dicha reliquidación no deberá considerar los intereses moratorios capitalizables hasta el 24 de diciembre de 2006.

También solicita la reliquidación de la deuda tributaria por IR del 2005, IGV de enero y marzo 2005, pago a cuenta del IR de setiembre y noviembre del 2005, y las resoluciones de multa impuestas por la infracción del artículo 178.1 del TUO de Código Tributario por el IGV de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, setiembre y octubre de 2005, a fin de que se excluyan los intereses moratorios por excesiva demora en la resolución y se disponga la devolución de los montos abonados por dicho concepto, más intereses legales devengados hasta la fecha de su devolución efectiva.

El Décimo Primer Juzgado Especializado en lo Constitucional, Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros e Indecopi de Lima, mediante Resolución 1, de fecha 17 de setiembre de 2018 (folio 286), declara improcedente la demanda, por considerar que, en aplicación del precedente vinculante 02383-2013-PA/TC, el proceso contencioso-administrativo es una vía igualmente satisfactoria a la del amparo. Asimismo, sostiene que, a la fecha, se encuentra pendiente de resolver en el Tribunal Fiscal el recurso de apelación interpuesto contrala la resolución de intendencia.

La Sala superior revisora, mediante Resolución 6, de fecha 8 de mayo de 2019 (folio 328), confirma la apelada, principalmente por considerar que la demanda fue interpuesta de forma prematura, puesto que no se ha cumplido con agotar la vía administrativa, pues las resoluciones de determinación y de multa fueron apeladas ante el Tribunal Fiscal y se encuentran aún en trámite. Asimismo, sostiene que la demanda fue incoada fuera del plazo legal previsto en el Código Procesal Constitucional, pues las resoluciones de determinación y de multa, que corresponden al periodo tributario del ejercicio gravable del año 2005, fueron notificadas a la demandante, con fecha 16 de octubre de 2007 y 20 de noviembre de 2013, mientras que el proceso de amparo fue promovido



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

en agosto del 2018.

El Tribunal Constitucional, mediante auto del 30 noviembre de 2021, admite a trámite la demanda incoada por la recurrente, y corre traslado de ésta y sus recaudos a la parte demandada (Sunat y Tribunal Fiscal), para que, en el plazo de 10 días hábiles ejerciten su derecho de defensa.

Mediante escritos del 27 y 28 de enero de 2022, la Procuraduría Pública de la Sunat, deduce la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. Asimismo, contesta la demanda sosteniendo que el proceso contencioso-administrativo constituye una vía igualmente satisfactoria a la cual debe acudir la recurrente para dilucidar su pretensión, más aún si se tiene en cuenta que, a la fecha de presentación de la demanda, no se agotó la vía previa; la deuda materia de litis ha sido cancelada y extinguida, incluyendo los intereses moratorios y capitalizados por la recurrente, por lo que la presente demanda deviene en improcedente por sustracción de la materia; los intereses moratorios que se cuestionan, se generaron únicamente por la reticencia de la demandante a cumplir con su obligación tributaria de forma oportuna; la supuesta negligencia de la Sunat o del TF en resolver los recursos impugnatorios o determinar la deuda no es un supuesto regulado en el artículo 170 del Código Tributario para la improcedencia de intereses; la deuda tributaria corresponde ser determinada por el deudor tributario en su oportunidad y los intereses corren desde su incumplimiento de pago, no desde su confirmación por el TF; los intereses capitalizados y moratorios tienen una finalidad compensatoria y una finalidad resarcitoria a favor del Estado frente a la no disposición oportuna del dinero proveniente de una obligación tributaria, los cuales se generan exclusivamente, por la renuencia del contribuyente a cumplir con su deber de contribuir; el derecho al plazo razonable no es equiparable al cumplimiento del plazo legal, en consecuencia, excederse en los plazos legales no configura automáticamente la vulneración de dicho derecho; la aplicación de los intereses capitalizados y moratorios (tanto su forma de cálculo como su cómputo) no vulneran *per se* derecho constitucional alguno, por el contrario, cumplen una finalidad constitucionalmente valiosa que justifica su aplicación en todo supuesto que se haya incurrido en el incumplimiento del deber de contribuir; la demora de la administración en la resolución del procedimiento contencioso tributario de la recurrente, se encuentra justificado por su complejidad; y la demandante, pese a contar con el recurso de queja para denunciar la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

supuesta demora en el trámite de su recurso de apelación, no activó dicho mecanismo procesal para salvaguardar sus intereses.

El 31 de enero de 2022, el procurador adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) contesta la demanda (escrito contenido en el cuadernillo del Tribunal Constitucional con registro 000377-22-ES) expresando que el Tribunal Constitucional, conforme a lo resuelto en procesos similares, debió disponer la admisión a trámite de la demanda ante el juez constitucional de primera instancia y no tramitarla directamente en su sede; la supuesta vulneración de derechos que invoca la recurrente no reviste ningún tipo de riesgo de irreparabilidad ni urgencia que justifique la tutela residual del proceso de amparo; la pretensión de la recurrente carece de especial trascendencia constitucional, por lo que correspondía ser tramitada en la vía contencioso-administrativa, la cual cuenta con una estación probatoria adecuada para dilucidar el caso materia de autos; el cobro de intereses moratorios y la regla de capitalización de intereses, *per se*, no vulneran ni representan un riesgo para los derechos fundamentales al plazo razonable, a formular peticiones ante la autoridad competente con respuesta dentro del plazo legal, a la igualdad en materia tributaria, a la propiedad, del principio de no confiscatoriedad de los tributos y del principio constitucional de razonabilidad; y no existe amenaza o acto concreto que acredite la vulneración de los derechos constitucionales invocados por la recurrente ni una dilación indebida en el trámite del procedimiento contencioso tributario, pues la controversia planteada por la actora se refiere operaciones complejas.

FUNDAMENTOS

Delimitación del petitorio y procedencia de la demanda

1. En términos generales, la recurrente solicita la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en relación con la deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 e Impuesto General a la Ventas de enero y marzo de 2005 y multas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 e Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto, septiembre y octubre de 2005; en consecuencia, requiere la reliquidación de la referida deuda tributaria, a fin de que, se excluyan los intereses



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

capitalizados hasta el 31 de diciembre de 2005 y los intereses moratorios generados fuera de los plazos legales de impugnación previstos en los artículos 142, 150 y 156 del Código Tributario; consecuentemente, se disponga la devolución de los montos abonados por el mencionado concepto más los intereses legales. Asimismo, pretende que los intereses moratorios se mantengan únicamente por los periodos de impugnación dentro de los plazos previstos en el Código Tributario, y que no se aplique la regla de capitalización de intereses.

Sobre el precedente en materia tributaria

2. En reciente pronunciamiento emitido por este Tribunal Constitucional en la Sentencia 10/2023, recaído en el Expediente 03525-2021-PA/TC, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023, se ha establecido como precedente constitucional, las siguientes reglas:

“Regla sustancial: A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Regla procesal: En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPCo. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente”.

3. En tal sentido, pretensiones relacionadas con el cuestionamiento de resoluciones administrativas que pretendan el cobro de deudas tributarias que incluyan intereses moratorios, o que se encuentren vinculadas al cuestionamiento de la demora en la emisión de una resolución administrativa en la que se presume la aplicación de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver dicho recurso, corresponde que sean evaluadas en el proceso contencioso-administrativo, por ser dicha vía procesal igualmente satisfactoria al amparo para el análisis de este tipo de petitorio; esto de conformidad con el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Análisis de la controversia

4. A fin de resolver la presente controversia, este Colegiado estima oportuno detallar lo acontecido en el procedimiento contencioso



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

tributario subyacente. En dicho sentido, conforme a lo narrado por la demandante y por las emplazadas³, se advierte que:

- La Administración tributaria, en atención a la Orden de Fiscalización N.º 070011215340, emitió en contra de la Compañía Minera Santa Luisa S.A. las resoluciones de determinación 012-003-0012948, 012-003-0012953, 012-003-0012922, 012-003-0012932, 012-003-0012933⁴ y las resoluciones de multa 012-002-0012268, 012-002-0012274, 012-002-0012276 a la 012-002-0012283⁵, del 28 de setiembre de 2007, ello en relación con el IR del ejercicio gravable 2005 y el IGV de los periodos de enero a diciembre de 2005.
- Con fecha 14 de noviembre de 2007, la recurrente presentó reclamación contra las resoluciones de determinación 012-003-0012953, 012-003-0012922 a 012-003-0012930, emitidas por el Impuesto General a Ventas - Cuenta Propia de los períodos tributarios enero y de marzo a noviembre de 2005, respectivamente; las resoluciones de determinación 012-003-0012932 y 012-003-0012933, emitidas por omisión a los pagos a cuenta del IR de Tercera Categoría correspondiente a los períodos tributarios de setiembre y noviembre de 2005, respectivamente; la Resolución de Determinación 012-003-0012948, emitida por la omisión al pago de regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio gravable 2005; y las resoluciones de multa 012-002-0012274, 012-002-0012276 a 012-002-0012284 y 012-002-0012268, emitidas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁶. Este recurso fue declarado fundado en parte por la Resolución de Intendencia N.º 0150140007955⁷, del 30 de diciembre de 2008. Esta última resolución fue apelada ante el Tribunal Fiscal, mediante escrito del 11 de marzo de 2009.

³ Escritos con registros 000358-22-ES y 000377-22-ES.

⁴ Fojas 8 a la 12.

⁵ Fojas 13 a la 22.

⁶ Véase Resolución de Intendencia 0150140007955, de fojas 29.

⁷ Foja 29.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

- La parte demandante, en fechas 29 de diciembre de 2009 y 3 de mayo de 2010, canceló la totalidad de la deuda que se imputaba en su contra.⁸
- A través de la Resolución del Tribunal Fiscal 0672-3-2011, de fecha 14 de enero de 2011⁹, se declaró la nulidad e insubsistencia de la resolución de intendencia cuestionada y se ordenó a la Sunat emitir nuevo pronunciamiento en relación con el recurso de reclamación de la recurrente.
- En cumplimiento de tal mandato, el 31 de mayo de 2012, la Administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia 0150140010338¹⁰, a través de la que declaró fundado el recurso de reclamación presentado por el demandante, la nulidad parcial de los requerimientos de fiscalización 0122070000719, 0122070000827 y 0122070001008, así como la nulidad de las resoluciones de determinación 012-003-0012922 a 012-003-0012930, 012-003-0012932, 012-003-0012933, 012-003-0012948 y 012-003-0012953; así como de las resoluciones de multa 012-002-0012274, 012-002-0012276 a 012-002-0012284 y 012-002-0012268.
- Posteriormente, la Sunat continuó con el procedimiento de fiscalización iniciado en contra del demandante respecto del IR del ejercicio gravable 2005 y el IGV de los periodos de enero a diciembre de 2005. Como resultado del aludido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación 012-003-0042631, por el IR del ejercicio gravable 2005, las resoluciones de determinación 012-003-0042632 a 012-003-0042643, por concepto de pagos a cuenta del IR de los periodos de enero a diciembre de 2005; la Resolución de Multa 012-002-0023286 las resoluciones de determinación 012-003-0042461 a 012-003-0042472, por concepto de IGV de los

⁸ Fojas 72 a la 93.

⁹ Foja 94.

¹⁰ Fojas 97.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

periodos tributarios de enero a diciembre de 2005; y las resoluciones de multa 012-002-0023281 a 012-002-0023284, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

- El 17 de diciembre de 2013, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los referidos valores, el mismo que fue desestimado por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140011495, de fecha 15 de setiembre de 2014¹¹.
 - Contra dicha resolución, con fecha 27 de octubre de 2014, se interpuso recurso de apelación, que fue elevado al Tribunal Fiscal, siendo que hasta la fecha no se habría emitido la decisión administrativa final¹².
5. Ahora bien, del contenido de la demanda, se aprecia que la pretensión de la recurrente básicamente se encuentra dirigida a cuestionar los intereses moratorios que se habrían generado en las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y en las resoluciones de multa indicadas en la demanda, como consecuencia de la presunta demora de la Administración en resolver los recursos de reconsideración y apelación. Asimismo, se cuestiona la capitalización de los intereses que se habría aplicado a la deuda contenida en las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa anteriormente detalladas.
6. Al respecto, este Colegiado advierte que, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal 0672-3-2011, del 14 de enero de 2011, la Administración tributaria emitió la Resolución de Intendencia 0150140010338, del 31 de mayo de 2012, a través de la que se estimó el recurso de reclamación de la demandante; por lo que se declaró la nulidad de las resoluciones de determinación 012-003-0012922 a 012-003-0012930, 012-003-0012932, 012-003-0012933, 012-003-0012948 y 012-003-0012953; así como las de resoluciones de multa 012-002-0012274, 012-002-0012276 a 012-002-0012284 y 012-002-0012268. En tal sentido, la deuda atribuida a la demandante, en mérito a dichas resoluciones de determinación y multa, así como sus

¹¹ Foja 172.

¹² Escrito 000358-22-ES del 28 de enero de 2022.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

intereses moratorios, fueron dejados sin efecto; tal y como se desprende del contenido del Informe 09-2022-SUNAT/7D4200, del 26 de enero de 2022¹³, en que se precisa lo siguiente:

(...) Como consecuencia de los vicios detectados, la Administración declaró la nulidad parcial de los Requerimientos de Fiscalización N.º 0122070000719, 0122070000827 y 0122070001008, así como la nulidad de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0012953 y 012-003-0012922 a 012-003-0012930, 012-003-0012932, 012-003-0012933 y 012-003-0012948 y de las Resoluciones de Multa N.º 012-002-0012274, 012-002-0012276 a 012-002-0012284 y 012-002-0012268; siendo que dicha resolución no fue apelada por el contribuyente ni impugnada en la vía judicial.

Conforme a lo expuesto, se aprecia que el procedimiento contencioso tributario iniciado por el contribuyente en fecha 14 de noviembre de 2007, concluyó con la declaración de nulidad de los valores antes citados y, como consecuencia de ello, la deuda inicialmente determinada y/o acotada a través de los mismos, aparece como extinguida en los sistemas informáticos de la Administración (...).

7. Siendo ello así, este Tribunal advierte que, en relación con las resoluciones de determinación y multa que fueron dejadas sin efecto mediante la Resolución de Intendencia 0150140010338, del 31 de mayo de 2012¹⁴ –y cuestionadas en la presente causa–, la demanda debe ser declarada improcedente, en atención a lo establecido en el inciso 1 del artículo 7 del Código Procesal Constitucional. Sin perjuicio de ello, debe precisarse que, si bien la recurrente sostiene que, en fechas 29 de diciembre de 2009 y 3 de mayo de 2010, canceló la totalidad de la deuda que se le imputaba a través de dichos valores; corresponde que acuda a la vía ordinaria a fin de solicitar la devolución de lo pagado indebidamente, en caso lo considere pertinente.
8. Por otro lado, en cuanto a las resoluciones de multa 012-002-0023281 a 012-002-0023284¹⁵, emitidas el 31 de octubre de 2013, con

¹³ Cfr. foja 22 del Escrito 00358-22-ES, del 28 de enero de 2022.

¹⁴ Foja 97.

¹⁵ Fojas 145 a 148.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

posterioridad al procedimiento de fiscalización respecto del IGV de los periodos de enero a diciembre de 2005, notificado mediante la Carta N.º 130011407700-01 SUNAT y el Requerimiento N.º 122130001740; la recurrente impugnó dichas resoluciones, mediante reclamación del 17 de diciembre de 2013, la misma que fue desestimada por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N.º 0150140011495, de fecha 15 de setiembre de 2014. Contra dicha resolución, con fecha 27 de octubre de 2014, interpuso recurso de apelación¹⁶, el mismo que a la fecha continuaría pendiente de resolverse, pese a que ya transcurrieron más de 9 años.

9. Dicho esto y teniendo en cuenta que las reglas del precedente constitucional antes citado y la pretensión demandada, se advierte que, con relación a las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa aludidas en la demanda y aún vigentes, corresponde aplicar la regla procesal antes descrita, pues la parte demandante viene solicitando la inaplicación de los intereses moratorios devenidos de la deuda tributaria correspondiente al IR del año 2005, IGV de enero a diciembre de 2005, pago a cuenta del IR de enero a diciembre de 2005 y multas por infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Razón por la cual, corresponde también declarar la improcedencia de este extremo de la demanda.
10. Siendo ello así, corresponde declarar la improcedencia de la demanda y otorgar a la recurrente el plazo de 30 días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación de la presente sentencia, a los efectos de que, de considerarlo pertinente y de acogerse al silencio administrativo negativo, acuda al proceso contencioso-administrativo para solicitar tutela jurisdiccional, en relación con el extremo de la demanda detallada en el fundamento *supra*, por ser dicha vía procesal la idónea para el análisis de su pretensión referida al cobro de los intereses moratorios, proceso en el cual se deberá observar la regla sustancial antes referida, para su resolución definitiva. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que el derecho de la recurrente a esperar la emisión de una resolución que observe la regla sustancial establecida en el precedente antes aludido se encuentra garantizado en su derecho de acción que puede ejercitar contra la resolución administrativa que se emita, cuando su contenido no respete los criterios vinculantes

¹⁶ Cfr. foja 23 del Escrito 00358-22-ES, del 28 de enero de 2022.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

establecidos por este Colegiado, la misma que podrá ser cuestionada a través del proceso contencioso-administrativo.

11. En cuanto a la pretensión referida a la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, en lo que se refiere a la capitalización de intereses moratorios, respecto de las resoluciones de determinación y las resoluciones de multa invocadas en la demanda y aún vigentes, se debe precisar que también dicha pretensión debe ser absuelta en sede contencioso-administrativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 7.2 del Nuevo Código Procesal Constitucional, por ser la vía igualmente satisfactoria al amparo, oportunidad en la que corresponderá que el juez contencioso aplique los criterios establecidos en la sentencia emitida en el Expediente 04082-2012-PA/TC (Caso Medina de Baca); más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de la controversia.
12. Por último, en cuanto a que se deje sin efecto el cobro realizado por la Administración tributaria y la devolución de los importes pagados o que se paguen por conceptos de intereses moratorios generados fuera del plazo legal para resolver los recursos impugnatorios al interior del procedimiento contencioso tributario, también corresponde declarar la improcedencia de la demanda; por cuanto, conforme se ha señalado precedentemente, a la fecha no se cuenta con un pronunciamiento final que determine el total de la deuda tributaria que le correspondería asumir a la recurrente; asimismo, no debe perderse de vista que, el proceso contencioso-administrativo constituye la vía igualmente satisfactoria en la cual el demandante puede reclamar la devolución de los montos que indebidamente se le hubieran cobrado por los intereses moratorios generados fuera de los plazos legales con los que contaba la Administración tributaria para resolver sus recursos de reclamación y apelación; más aún cuando, en el presente caso, no se ha acreditado la existencia de un riesgo de irreparabilidad de los derechos invocados, ni se ha demostrado la necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad de algún daño que podría ocurrir de transitar



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

por la vía ordinaria, que permita habilitar el proceso de amparo para analizar el fondo de este extremo de la controversia.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.
2. **OTORGAR** a la parte demandante el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la presente sentencia para acudir al proceso contencioso-administrativo, si así lo considera pertinente, para dilucidar su pretensión referida a la inaplicación de los intereses moratorios.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MORALES SARA VIA
GUTIÉRREZ TICSE
DOMÍNGUEZ HARO
MONTEAGUDO VALDEZ
OCHOA CARDICH**

PONENTE DOMÍNGUEZ HARO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

**VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA
PACHECO ZERGA**

Con el debido respeto por la posición de mis colegas magistrados, emito el presente voto singular por las siguientes razones.

1. Considero que el proceso constitucional de amparo es la vía idónea para brindar una adecuada tutela a los derechos invocados en el caso de autos, pues lo pretendido en la demanda de amparo –esto es, el no cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió los plazos legales para resolver; así como la inaplicación de la regla sobre la capitalización de intereses– no podría ser atendido en sede administrativa, ya que, según el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente 03525-2021-PA/TC, “la administración tributaria, en razón del principio de legalidad al que se encuentra sometida, a diferencia del Poder Jurisdiccional, no tiene la competencia para ejercer *motu proprio* el control difuso de constitucionalidad de las leyes”¹⁷.
2. Por tales motivos, la demandante se encontraba eximida de agotar la vía previa porque no existe una vía previa que permita a la administración inaplicar normas legales, conforme al artículo 43, inciso 3, del Nuevo Código Procesal Constitucional¹⁸.
3. Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos anteriores, de lo alegado por las partes y de la documentación que obra en el expediente, también se debe tener presente lo siguiente:
 - El 14 de noviembre de 2007, la administrada interpuso recurso de reclamación contra una serie de resoluciones de determinación (RD) y de multa (RM) 112-, alusivas al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto a la Renta (IR) de 2005.
 - Tal recurso fue declarado fundado en parte mediante Resolución de Intendencia (RI) 1150140007955, de 30 de

¹⁷ Fundamento 66

¹⁸ Artículo 46, inciso 3 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUIZA S. A.

diciembre de 2008¹⁹, notificada el 18 de febrero de 2008. Apelada dicha RI²⁰, el expediente administrativo ingresó al Tribunal Fiscal (TF), emitiéndose la Resolución (RTF) 00672-3-2011, de 14 de enero de 2011²¹, en la que se declaró nula RI.

- En cumplimiento de la RTF, se emitió la RI 01500140010338, de 31 de mayo de 2012²², que declaró fundada la reclamación y la nulidad parcial de algunas resoluciones de determinación y multa.
- Tras un nuevo procedimiento de fiscalización, se emitió otro bloque de resoluciones de determinación y multa, notificadas el 19 de noviembre de 2013, lo que llevó a la contribuyente a presentar un segundo recurso de reclamación, el 17 de diciembre de 2013²³.
- Mediante la RI 0150140011495, de 15 de setiembre de 2014, notificada el 3 de octubre de 2014²⁴, se declaró infundada la segunda reclamación. Esta decisión ocasionó una segunda apelación, el 27 de octubre de 2014²⁵, la misma que ingresó al TF el 10 de noviembre de 2014 y que, según coinciden las partes se encuentra pendiente de resolver.

4. En síntesis, incluso en el supuesto que se considere necesario el agotamiento de la vía previa, operaría la causal de inexigibilidad prevista en el artículo 43 inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional, pues la vía previa no se resolvió en los plazos fijados para su resolución. Tampoco cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 7, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional²⁶.
5. En los años 2009, 2010 y 2014 que se produce el pago de parte de la deuda -respecto a algunos valores-. Si bien es cierto, estos pagos podrían llevar a afirmar que a la presentación de la demanda

¹⁹ Folio 29

²⁰ Folio 70

²¹ Folio 94

²² Folio 97

²³ Folio 155

²⁴ Folio 240

²⁵ Folio 241

²⁶ Artículos 46, inciso 4 y artículo 5. Inciso 4 del anterior código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

resultaba aplicable la causal de improcedencia contenida en el artículo 5, inciso 5 del Código Procesal Constitucional entonces vigente que regulaba la sustracción de la materia antes de la presentación de la demanda, debe señalarse lo siguiente: a) esta causal de improcedencia ya no está prevista en el Nuevo Código Procesal Constitucional el mismo que es de aplicación inmediata, conforme a su Primera Disposición Complementaria Final; y, b) si bien es cierto puede hacerse extensiva la figura de la sustracción de la materia producida tras la presentación de la demanda; en una interpretación a *contrario sensu* del segundo párrafo del artículo 1 del Nuevo Código Procesal Constitucional²⁷, también es cierto que esta no es una conclusión inexorable, pues el citado artículo 1, habilita al juez constitucional, atendiendo al agravio producido, a pronunciarse sobre el fondo del asunto y, eventualmente, estimar la demanda.

6. Sin embargo, en rigor, no se puede aseverar que acontece la sustracción de la materia, pues la merma en el patrimonio de la actora por los pagos efectuados, persiste y justamente es objeto de reclamo a través de la presente demanda de amparo, de lo que se colige una presunta vulneración continua al derecho de propiedad de la recurrente.
7. Así, resulta de aplicación la regla 2 contenida en el artículo 45 del Nuevo Código Procesal Constitucional según la cual: “si los actos que constituyen la afectación son continuados, el plazo se computa desde la fecha en que haya cesado totalmente su ejecución”. *Contrario sensu*, si, como se detalla en la presente sentencia, la afectación al patrimonio persiste, no opera el inicio del cómputo del plazo prescriptorio.
8. En este punto es necesario recordar mi posición respecto a la queja prevista en el artículo 155 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la aplicación del silencio administrativo negativo. En relación a la queja, ésta no constituye un recurso que el administrado esté obligado a agotar, pues no se cuestiona una decisión concreta sino una conducta de la administración. Por su parte, el silencio administrativo negativo es un mecanismo optativo para el

²⁷ También segundo párrafo del artículo 1 del anterior código, vigente cuando se interpuso la demanda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

administrado. Su invocación es exigible para recurrir al proceso contencioso administrativo, mas no para acudir al amparo. Sostener lo contrario, significaría vaciar de contenido el artículo 43, inciso 4, del Nuevo Código Procesal Constitucional²⁸ que establece como una excepción al agotamiento de la vía previa, el hecho que ésta no se resuelva en los plazos legales fijados para su resolución. Para un mayor detalle y desarrollo sobre estas figuras jurídicas, me remito a mi voto singular emitido en el expediente 03525-2021-PA/TC.

9. En cuanto al fondo del asunto, considero que la demanda debe ser estimada por las razones dadas por el Tribunal Constitucional en la referida sentencia del expediente 03525-2021-PA/TC²⁹, a la que me remito y aquí sólo cito en los párrafos siguientes:

“A la luz de lo expuesto supra, autorizar legalmente el cobro de intereses moratorios una vez vencido el plazo legal para resolver un recurso es violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad, y resulta cualitativamente confiscatorio, a menos que tal vencimiento pueda ser atribuido a la responsabilidad del administrado.

En efecto, si en razón de lo previsto por una ley, como resultado de la interposición de un recurso impugnatorio administrativo, el administrado se ve perjudicado por el retraso más allá del plazo legal para resolverlo, y dicho retraso no es su responsabilidad, entonces, dicha ley viola su derecho de petición; y si dicho perjuicio se manifiesta bajo la forma del cobro de una deuda tributaria, este deviene en cualitativamente confiscatorio y, por ende, en violatorio del derecho a la propiedad³⁰.

“[...] lo cierto es que, respecto de las deudas tributarias y de los recursos interpuestos con anterioridad a las reformas de los años 2014 y 2016, el tribunal fiscal ha computado los intereses moratorios incluso luego de vencido el plazo legal para resolver el recurso de apelación. Tal proceder es manifiestamente inconstitucional, puesto que, tal como se ha argumentado, la imposibilidad de aplicar tales intereses luego de cumplido el plazo legal, no es consecuencia de lo que pueda o no establecer la ley, sino de las exigencias provenientes directamente del

²⁸ Artículo 46, inciso 4 del anterior código

²⁹ Publicada en el diario oficial *El Peruano* el 11 de febrero de 2023

³⁰ Fundamento 50



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

contenido constitucionalmente protegido de los derechos fundamentales de petición y de propiedad³¹.

“No obstante, es evidente que permitir que se cobren intereses moratorios hasta que se resuelva en definitiva el procedimiento tributario, con prescindencia de que se haya superado el plazo legal, se convierte en un incentivo indebido para no resolver dentro de dicho plazo y hacerlo más bien en un tiempo exageradamente dilatado, pues mientras mayor sea la demora, más se incrementará la deuda tributaria. Es evidente que dicho escenario se encuentra reñido con los valores constitucionales tributarios y, en particular, con los derechos fundamentales de petición y de propiedad. El contribuyente en ningún caso debe verse perjudicado como consecuencia del incumplimiento de la ley, cuando éste es ajeno a su responsabilidad³².”

10. Por tanto, en virtud de las razones arriba expuestas y teniendo en cuenta el desarrollo del procedimiento contencioso tributario descrito en el fundamento 3 del presente voto singular, el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en que la administración tributaria excedió el plazo legal para resolver, sin culpa del administrado, vulnera los derechos de petición y de propiedad.

Acerca de la capitalización de intereses

11. El Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo 816 publicado el 21 de abril de 1996, no incluyó la regla de la capitalización de intereses. Sin embargo, mediante Ley 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se incluyó dicha regla en su artículo 7.
12. De acuerdo a dicho artículo, recogido luego en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, se estableció:

Los intereses moratorios se calcularán de la manera siguiente:

- b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

³¹ Fundamento 52

³² Fundamento 59



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

13. Esta norma estuvo vigente sólo ocho años. Fue derogada por el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, publicado el 24 de diciembre de 2006.
14. Poco después, la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, publicado el 15 marzo 2007, estableció:

[...] para efectos de la aplicación del presente artículo, respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso.
15. Por tanto, la vigencia de la capitalización de intereses fue recortada en un año. Así, la capitalización de intereses de las deudas tributarias sólo estuvo vigente durante siete años (1999-2005).
16. Teniendo en cuenta que la deuda tributaria de la recurrente corresponde al ejercicio 2005, la capitalización de intereses, prescrita por el artículo 7 de la Ley 27038, le alcanza, y se le aplica hasta el 31 de diciembre de 2005.
17. Tomando en cuenta lo anterior, es necesario evaluar si es posible extender la regla de no confiscatoriedad de los tributos — establecida en el artículo 74 de la Constitución— a los intereses moratorios. Ciertamente, es problemático hacerlo.
18. La jurisprudencia constitucional ha establecido lo siguiente: “[dicho principio] se transgrede cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad” considerándosele, asimismo, como “uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”³³.
19. Empero, puede pensarse que dicho principio no resulta aplicable, pues los intereses moratorios no tendrían, claramente, naturaleza de tributos, sino que podría corresponder, más bien, al de sanciones impuestas por el no cumplimiento oportuno de una obligación

³³ Cfr. sentencia recaída en el expediente 02727-2002-AA/TC



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

tributaria o conceptuarse como el resarcimiento al Estado por no disponer oportunamente del dinero procedente del pago de impuestos.

20. En todo caso, lo evidente es que incluso estas sanciones tributarias o la compensación o resarcimiento, si lo vemos desde esa perspectiva, pues el pago de intereses moratorios constituiría una obligación del contribuyente por no pagar oportunamente su deuda tributaria; deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional³⁴ y recogido también en el artículo IV, inciso 1.4 del Título Preliminar del TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.
21. El principio bajo análisis exige que, las decisiones administrativas, cuando creen obligaciones, establezcan sanciones, califiquen infracciones o establezcan restricciones a los administrados

[...] deben adaptarse a los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (Artículo IV, inciso 1.4, del Título Preliminar de la Ley 27444).

22. Por consiguiente, la aplicación de la regla de capitalización de intereses transgrede el principio de razonabilidad. La capitalización de intereses es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación o de incrementar el monto resultante de la obligación de pago de intereses en calidad de resarcimiento al Estado por la demora en la cancelación de la deuda tributaria.
23. Ahora bien, el Código Civil permite restringidamente la capitalización de intereses. De acuerdo a sus artículos 1249 y 1250, solo pueden pactarse para el caso de cuentas mercantiles o bancarias, o cuando haya pasado más de un año de atraso en el pago de los intereses.

³⁴ Cfr. sentencias emitidas en los expedientes 02192-2004-AA/TC y 00535-2009-PA/TC, entre otras



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

24. Es evidente, por tanto, que la aplicación de la capitalización de intereses debe efectuarse con suma cautela en el ámbito tributario, ya que no deriva siquiera de un acuerdo de voluntades, como aquel al que se refieren las normas del Código Civil.
25. Resultaría a todas luces incongruente que el ordenamiento jurídico restrinja la capitalización de intereses libremente pactada y permita su aplicación irrestricta en el ámbito tributario, donde fue impuesta por el Estado durante solo los siete años antes señalados.
26. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las decisiones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional.
27. En consecuencia, la demanda también debe ser estimada en este extremo, inaplicándose a la recurrente el artículo 7 de la Ley 27038, recogido en el artículo 33 del Decreto Supremo 135-99-EF, TUO del Código Tributario, en el extremo que contiene la regla de capitalización de intereses moratorios y la parte pertinente de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981, debiendo la Sunat calcular el interés moratorio aplicable sin tomar en cuenta dichas normas.
28. Finalmente, cabe imponer a los demandados el pago de los costos procesales, de conformidad con el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Por estas consideraciones, mi voto es por:

1. Declarar **INFUNDADA** la excepción de falta de agotamiento de la vía previa.
2. Declarar **FUNDADA** la demanda.
3. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó la administración tributaria para resolver los medios impugnatorios planteados por la recurrente, Y **sin**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02796-2019-PA/TC
LIMA
COMPAÑÍA MINERA SANTA
LUISA S. A.

aplicación de la regla de capitalización de intereses, devolviendo el monto cancelado en exceso por la demandante

4. **ORDENAR** a la parte demandada el pago de costos procesales, cuya liquidación se efectuará en ejecución de sentencia.

S.

PACHECO ZERGA